

KONAN UNIVERSITY

# 共通法人課税ベース (GKB) に関するEU理事会指令案について

著者	久保田 秀樹
雑誌名	甲南経営研究
巻	58
号	1
ページ	37-55
発行年	2017-06-30
URL	<a href="http://doi.org/10.14990/00002875">http://doi.org/10.14990/00002875</a>

# 共通法人課税ベース (GKB) に関する EU 理事会指令案について

久 保 田 秀 樹

## I はじめに

経済協力開発機構 (OECD) は、2015年10月に税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) に対抗する行動計画における以下の15の重点分野について、最終報告書 (OECD 2015) を公表し、当報告書は2016年11月に G20 サミットで承認された。

行動1：電子経済についての課税上の課題への対処

行動2：ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化

行動3：外国子会社合算税制の強化

行動4：利子損金算入や他の金融取引の支払いを通じた税源浸食の制限

行動5：有害な租税慣行への対抗

行動6：不適切な状況での条約の特典付与の防止

行動7：恒久的施設認定の人為的回避の防止

行動8：無形資産取引に関する移転価格ルール

行動9：リスクと資本に関する移転価格ルール

行動10：他の租税回避の可能性の高い取引に関する移転価格ルール

行動11：税源浸食と利益移転 (BEPS) の測定と監視

行動12：濫用的なタックス・プランニングの開示

共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

行動13：移転価格文書化および国別報告書に関するガイダンス

行動14：紛争解決メカニズムの有効性向上

行動15：多国間協定の策定

一方、欧州委員会は、2016年10月25日に EU 内の企業課税の更なる調和化に役立つとされる以下の4項目についての理事会指令案を公表した。

- ・ 共通連結法人課税ベース（[独] gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: GKKB, [英] Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB）（Europäische Kommission 2016a, EU 文書, 4；以下では「GKKB 指令案」と呼ぶ）
- ・ 共通法人課税ベース（[独] gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: GKB, [英] Common Corporate Tax Base: CCTB）（Europäische Kommission 2016b, EU 文書, 5；以下では「GKB 指令案」と呼ぶ）
- ・ EU における二重課税紛争解決メカニズム（Europäische Kommission 2016c, EU 文書, 6）
- ・ 第三国とのハイブリッド・ミスマッチ（Europäische Kommission 2016d, EU 文書, 7）

上掲の前二者、すなわち GKKB 指令案と GKB 指令案は、税源浸食と利益移転（BEPS）対抗措置との関連での企業課税法の展開についての、2015年6月17日付の欧州委員会の行動計画（Europäische Kommission 2015, EU 文書, 2）において既に予告されていた。

かつて、欧州委員会は2011年3月16日に共通連結法人課税ベース（GKKB）に関する理事会指令案（Europäische Kommission 2011, EU 文書, 1；以下では「2011年指令案」と略称する。）を公表した（久保田2014, 第6章参照）。GKKBを導入した際の法人課税上の利点としては、課税所得計算の

統一化、国境を越えた損益通算、企業グループ内の租税中立的組織再編およびGKKB適用範囲内の移転価格問題の回避などが期待された。

その後、欧州議会のほかに、欧州理事会もこの「2011年指令案」に取り組んできた。2013年3月13日の高位グループの会議において「2011年指令案」の作業が段階的に行われること、そして、まず「第一段階」として、共通法人課税ベース(GKB)のみが中心に置かれるべきことが合意された。連結についての問題(GKKB)は、「第二段階」で取り扱われることとされた(Scheffler/Köstler 2013, S. 2190)。「2011年指令案」は、その後、数次の改定を受けてきた(久保田2015参照)。

GKB指令案は、段階的アプローチの「第一段階」に焦点を合わせている。したがって、GKB指令案は、租税回避を防止する特定の規定を含む共通法人課税ベースの算定と、提案された租税制度の国際的次元に関する規則に限定されている。但し、GKB指令案には、特に、研究開発に対する特別控除(第9条)、および自己資本に対する仮構的利息の控除を可能とする規定(投資および成長控除額規定;第11条)という2つのトピックが追加されている。

独立して相互に結びつきのないGKB指令案とGKKB指令案の各々は、採択については加盟国の全会一致の承認を得る必要がある。共通課税ベース(GKB)が政治的に合意された後に、GKKB指令案(すなわち「第二段階」)において連結が扱われる予定である。

本稿では、ベンツ/ペーマー(Benz/Böhmer 2016)等の業績に依拠し、「2011年指令案」との相違点を中心に、GKB指令案の特徴点について考察する。

## II 研究開発に対する支出の特別控除

経済におけるイノベーションを促進するために、GKB指令案も、「2011年指令案」の寛大な研究開発支援制度に加えて、研究開発費に対する特別控除

共通法人課税ベース (GKB) に関する EU 理事会指令案について (久保田秀樹) を導入している。したがって、研究開発費の控除に関する「2011年指令案」の基準線となる規則は、GKB 指令案でも、引き続き適応される (Europäische Kommission 2016b, EU 文書, 5, S. 11)。

以下、研究開発費として控除可能な金額に関する GKB 草案の規定を詳細に見てみよう。まず、研究開発費及び当該事業の目的のために自己資本調達又は他人資本調達する際に発生するコストを含む、所得を得るか又は確保するために負担する、控除可能な付加価値税を差し引いた、総ての売上原価及び総ての費用は控除可能となる (第 9 条第 2 項)。

これらの研究開発費として控除可能な金額に加えて、納税者は、各課税年度に、当年度中に生じる当研究開発費のさらに50%を、有形の動産に関連するコストを除いて、控除できる。さらに、研究開発費が2千万ユーロを超える範囲については、納税者は、当該超過額の25%を控除できる (第 9 条第 3 項)。

単一市場の機能化に関連する主要政策イニシアティブの一つが小規模な革新的企業の支援であることを考慮して、GKB 指令案では、特に革新的な、関連企業を持たない小規模新規会社に対する強化された特別控除が与えられている (Europäische Kommission 2016b, EU 文書, 5, S. 11)。つまり、適格納税者は、GKB 指令案によれば、その研究開発費が2千万ユーロを超えず、当納税者が関連企業を持たないことを前提に、研究開発費の全額を控除することができる。すなわち、納税者が以下の条件の総てを満たす場合、当納税者は研究開発費を2千万ユーロまでさらに全額控除することができる (第 9 条第 3 項)。

(a) 納税者が従業員50人未満、且つ年間売上高又は年度の貸借対照表総額が1千万ユーロ以下の非上場企業。

(b) 納税者が5年を超えては登記されていない。当納税者が登記されていない場合、その5年の期間は、当該企業がその経済活動を開始するか、

又はその経済活動について納税義務が生じる瞬間に始まると見なすことができる。

(c) 納税者が合併を通じて形成されていない。

(d) 納税者が関連企業を持たない。

### Ⅲ 成長および投資控除額 (FWI)

借入金について支払われた利息が納税者の課税ベースから控除可能であるのに対し、それが株式に対する利益分配には当てはまらないという非対称性が存在する。その結果、株式発行ではなく借入による資金調達に決定的優位があり、会社の負債依存性をもたらす。GKB 指令案は、当非対称性に取り組むことを目的とする、株式発行による資金調達を妨げる現行のフレームワークを無力化するために、債務バイアスに対処する規定を含む (Europäische Kommission 2016b, EU 文書, 5, S. 12)。納税者には、課税ベースから自己資本の増加が控除可能となる、成長および投資控除額 (Freibetrag für Wachstum und Investitionen; FWI) が与えられる。

以下、FWI に関する GKB 草案の規定を詳細に見てみよう。まず、「FWI 自己資本基礎額」とは、所与の課税年度において、納税者の自己資本と、第 56 条で言及されている関連企業への資本参加の税務上の価額との差額をいう (第 11 条第 1 項)。「FWI 自己資本基礎額」増加についての後述の「定義された利回り」に等しい金額は、第 11 条第 1 項～第 6 項に従い、納税者の課税ベースから控除可能とされる。「FWI 自己資本基礎額」が減少している場合、「FWI 自己資本基礎額」減少に関する「定義された利回り」に等しい金額は、課税される (第 11 条第 3 項)。

「FWI 自己資本基礎額」の増加又は減少は、納税者が GKB 指令案の規則に従う最初の十年間は、GKB 指令案の規則下の最初の事業年度の期首と各課税年度末の「FWI 自己資本基礎額」の差額として算定される。最初の十

共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）  
年の課税年度経過後，課税年度末の「FWI 自己資本基礎額」との比較のための「FWI 自己資本基礎額」の期首金額は，毎年，1 年ずつ更新される（第11条第4項）。

上述の「定義された利回り」は，2 パーセントポイントのリスクプレミアムだけ増額された，欧州中央銀行によって公表される，当該課税年度に先行する年度の12月のユーロ圏の10年国債のベンチマーク利回りに等しいものとされる。このベンチマーク利回りがマイナスの場合は，2 パーセントの最低限度が適用される（第11条第5項）。

#### Ⅳ 借入資本費用の損金算入における制限

借入資本費用損金算入制限規則は，2016年7月12日に採択された EU 租税回避防止指令（RICHTLINIE（EU）2016/1164，EU文書，3）において重要な役割を果たす，「2011年指令案」にはなかった新しい規則である。当規則は，低税率国への所得移動という実務を阻止するために，支払利息（および他の金融費用）の損金算入を制限する。なお，理事会議長国がリトアニアの時に公表された2013年10月14日の妥協提案においても，借入資本費用損金算入の制限が提案されていた（久保田2015，27頁参照）。

GKB 指令案の第13条第2項によれば，借入資本費用は，金融収益の額まで，無制限に控除することができる。金融収益を超える借入資本費用の部分（マイナスの利ざや）は，3 百万ユーロ（絶対的限度）か，あるいは減価償却控除前利益（Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization; EBITDA）の30%（相対的限度）まで控除することができる。控除可能額は，両方の金額のうち高い方となる。

なお，EBITDA は，償却及びアモチゼーションについて控除された金額，並びに金融収益を超える借入資本費用について控除された金額を，納税者の課税ベースに戻し加算することによって算定される。非課税収益は，納

税者の EBITDA から除外される (第13条第3項)。

## V 収益の実現原則

「2011年指令案」第9条第1項では、実現原則の一般的定義が以下のようになされていた。

### 「第9条 一般原則

1. 課税ベースを算定する際、損益は実現された時にのみ認識される。」

この規定は、GKB 指令案の第6条の第1項に引き継がれている。しかし「2011年指令案」では、収益の実現について以下のように規定されていたに過ぎなかった。

### 「第18条 収益の実現

収益は、それを受ける権利が生じ、かつ、それらが合理的な正確さをもって数量化できるときに、実際の支払いが繰延べられているか否かに関わらず、実現する。」

これに対して、GKB 指令案では、収益に計上されるべき時点について、以下のような規準が提案されている。

### 「第16条 収益の実現

1. 収益は、それを受ける権利が生じ、かつ、それらの信頼性ある測定が可能となるときに、当該金額が実際に支払われているか否かに関わらず、実現する。
2. 物品の売買による収益は、以下の条件を満たすとき、本条第1項に従い実現したと見なされる：
  - (a) 納税者が、物品の所有権を買い手に移転している；
  - (b) 納税者が、販売された物品の所有に係る実質的な支配を保持して



共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

いない；

- (c) 収益の金額の信頼性ある測定が可能である；
- (d) 当取引に関連する経済的便益が当納税者に流入する可能性が高い；
- (e) 当取引に関して発生した、又は発生する予定の原価の信頼性ある測定が可能である。

3. サービスの提供による収益は、以下の条件を満たすとき、当サービスが提供された範囲まで、実現したと見なされる：

- (a) 収益の金額の信頼性ある測定が可能である；
- (b) 当取引に関連する経済的便益が売り手に流入する可能性が高い；
- (c) 事業年度末での当取引の進捗度の、信頼性ある測定が可能である；
- (d) 当取引に関して発生した、又は発生する予定の原価の信頼性ある測定が可能である。

(a)～(d)の規準が満たされないとき、サービスの提供による収益は、控除可能な費用に対応する範囲までのみ実現したと見なされる。

4. 収益が、納税者への支払が分割して行われる予定で実現する場合、収益は各割賦金の支払期日が到来するとき実現すると見なされる。」

因みに、これらの追加された規準については、第2項の(a)～(e)は国際会計基準第18号「収益」の para.14、第3項の(a)～(d)は para.20、そして第3項の最後の文は、para.26 に類似した内容となっている。

## VI 棚卸資産と固定資産の減価償却

### 1. 棚卸資産および未完成工事

通常は代替性のない棚卸資産および未完成工事、並びに特定のプロジェクトのために製造され分別されている物品およびサービスの原価は、個別に測

定される。「2011年指令案」では、その他の代替性のない棚卸資産および未完成工事は、先入先出法又は加重平均法によって評価するとされていた（第29条第1項）。GKB 指令案では、後入先出法が追加されている（第19条第2項）。

「2011年指令案」でも長期の未完成工事については、収益は、製造進捗度に応じて認識されねばならなかった（第24条第2項）。製造進捗度の規定のためには、従来、予測される総原価に対する発生した原価の割合（原価対原価法）か、又は専門知識による評価を援用する選択権が存在した。しかし、GKB 指令案の第22条第2項においては、選択権は削除され、製造進捗度の規定のためには、原価対原価法のみが許容される。

## 2. 固定資産

「2011年指令案」では、建物と無形資産以外の償却可能な固定資産の計画的減価償却については、耐用年数が15年以上の動産たる長期有形固定資産とその他の資産とに二分されていた。そして、「2011年指令案」では、後者の資産に対して、年25%で償却される資産プール勘定が設定されていた（第39条）。すなわち、当資産は、資産プール勘定に記帳され、一括して減価償却されねばならない（「プール減価償却」）。当規定は、GKB 指令案では、第37条で定められている。

中期有形固定資産のグループは、「2011年指令案」では規定されていなかったが、その後の改定で導入され、GKB 指令案も、個別に減価償却可能な有形固定資産に中期有形固定資産というカテゴリーを導入している。その結果、GKB 指令案では、建物と無形資産以外の償却可能な固定資産の計画的減価償却については、長期有形固定資産、中期有形固定資産およびその他の資産とに三分されている。なお、中期有形固定資産は、15年未満、8年以上の耐用年数を有する有形固定資産である（第33条第1項の(d)）。

共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

個別償却される有形固定資産への追加的カテゴリーの導入は、プール減価償却の更なる制限に結びついている。15年未満、8年以上の耐用年数の中期有形固定資産は、最早、プール減価償却に算入されず、耐用年数が8年未満の有形固定資産のみがプール減価償却されるに過ぎない。

因みに、前述の理事会議長国がリトアニアの時に公表された妥協提案は、個別に減価償却可能な有形固定資産への、さらに短期有形固定資産というカテゴリーの導入を提案していた。短期有形固定資産は、8年未満、4年以上の耐用年数を有する有形固定資産であった（久保田2015、26頁参照）。その場合、耐用年数が4年未満の有形固定資産のみがプール減価償却されるに過ぎなかった。したがって、ドイツの減耗償却表を尺度とするならば、一般的に使用可能な有形固定資産についての税法上の減耗償却表（Absetzung für Abnutzung-Tabellen）によれば、パソコン、ノート型パソコンおよびその周辺機器（プリンター、スキャナー、ディスプレイ等）がプール減価償却に留まるにすぎなかった（Scheffler/Köstler 2014, S. 665）。

## VII その他の変更

### 1. 再徴収を伴う一時的損失軽減

連結を伴わない GKB 指令案での、連結の利点の欠如を部分的に埋め合わせるために、厳格な条件の下、他の加盟国に位置する直接支配の適格子会社又は恒久的施設に生じる損失を考慮する可能性が与えられている。この軽減は、親会社がその直接支配の適格子会社又は恒久的施設によるその後の所得を、以前控除された金額を考慮して自己の課税ベースに戻し加算するので、一時的なものとなる。

以下、これに関する GKB 指令案の規定を詳細に見てみよう。まず、第41条に従って自身の損失を控除した後、まだ利益が残っている居住納税者は、第3条第1項で言及されるような、直接支配の適格子会社、又は他の加盟国

に位置する恒久的施設により同一課税年度に生じた損失を追加して控除することができる。この損失軽減は、第42条第3項および第4項に準拠して、限定された期間について与えられる（第42条第1項）。

当控除は、第3条第1項で言及されるような、適格子会社の居住納税者による所有割合に応じて行われ、恒久的施設については全額行われる。なお、居住納税者の課税ベースの控除の結果がマイナスになることはない（第42条第2項）。

居住納税者は、以前損失として控除された金額まで、第3条第1項で言及されるような、直接支配の適格子会社、又は他の加盟国に位置する恒久的施設によるその後の利益を自身の課税ベースに戻し加算する（第42条第3項）。

第1項および第2項に従い控除された損失は、以下の状況の何れかにおいて、居住納税者の課税ベースに自動的に戻し加算される（第42条第4項）。

- (a) 損失が控除可能となった後の5年目の課税年度末に利益が戻し加算されていないか、又は戻し加算された利益が控除された損失の減額と一致しない場合。
- (b) 第3条第1項で言及されるような、適格子会社が売却若しくは閉鎖、又は恒久的施設に転換される場合。
- (c) 恒久的施設が売却若しくは閉鎖、又は適格子会社に転換される場合。
- (d) 親会社が、最早、第3条第1項の要件を満たさない場合。

## 2. 租税回避防止

### (1) 一般的乱用防止規則

「2011年指令案」と同様に、GKB 指令案は、租税回避防止の一連の規則を含んでいる。一般的乱用防止規則は、前述の EU 租税回避防止指令の特徴となるテキストと一致して起草され、特定のタイプの租税回避を抑制するようデザインされた手段によって補充されている。差異のある状況を防ぐため、

共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

一般的乱用防止規則が、EU 及び同じ地位の第三国で統一された方法で、国内の状況に適用され、その結果、国内及び国境を越える状況での適応の範囲と結果が異ならないことを実務において確保することが重要であるとされる（Europäische Kommission 2016b, EU 文書, 5, S. 12-13）。

以下、一般的乱用防止規則に関する GKB 指令案の規定を詳細に見てみよう。まず、GKB 指令案の規則の下で課税ベースを算定する目的について、EU 加盟国は、GKB 指令案の目的又は目標を覆す課税上の利点を得ることを主要な目的として結ばれた、真実ではない協約又は協約群を無視するものとし、関連する総ての事実および状況を顧慮する。協約は、複数の段階又は部分からなることがある（第58条第1項）。

これらの目的について、当該協約又は協約群は、それらが経済的現実を反映する正当な事業上の理由で結ばれたのではない範囲まで、真実ではないとみなされる。上述の無視される協約又は協約群は、課税ベース算定の目的について、その経済的実質を参照することによって取り扱われる（第58条第2項）。

## (2) 外国子会社規制

GKB 指令案における、外国子会社規制は、前述の EU 租税回避防止指令における規則に大部分当てはまるとされる（Europäische Kommission 2016b, EU 文書, 5, S. 13）。そして、外国子会社合算税制では、一定以下の課税しか受けていない外国子会社への利益移転を防ぐために、外国子会社の利益が親会社の利益に合算される。外国子会社規制は、その所得が納税者の居住する EU 加盟国において課税されないか、又は非課税である場合、恒久的施設の所得にも及ぶ。

以下、外国子会社に関する GKB 指令案の規定を詳細に見てみよう。まず、その本社がある加盟国で、利益が非課税又は免税されている、企業又は恒久

的施設は、以下の条件が満たされる場合、外国子会社として扱われる（第59条第1項）。

(a) 企業の場合、納税者自身又はその関連企業と共に、議決権の50%超の直接若しくは間接的な議決権を保持するか、資本の50%超を直接若しくは間接的に所有するか、又は当該企業の利益の50%超を受取る資格がある。

(b) 利益に関して、当該企業又は恒久的施設によって支払われた実際の法人税が、本条の規則に準拠した、当該企業又は恒久的施設の利益に課されたであろう法人税と、当該企業又は恒久的施設によって支払われた実際の法人税との差額より低い。

(b)の目的について、当該納税者の居住する加盟国での、GKB 指令案の規則に従った当該企業の利益に課されたであろう法人税の算定の際、外国子会社のある法域で非課税又は免税となる企業の恒久的施設の所得は、考慮されない（第59条第1項）。

企業又は恒久的施設が、ここでいう外国子会社として扱われる場合、当該企業又は恒久的施設の未分配所得は、以下のカテゴリーから派生する範囲まで課税される（第59条第2項）。

(a) 利息又は金融資産によって生み出されるその他の所得。

(b) ロイヤルティ又は知的財産によって生み出されるその他の所得。

(c) 配当および株式処分益。

(d) ファイナンスリースからの所得。

(e) 保険、銀行業および他の金融活動からの所得。

(f) 関連企業から購入、および売却された商品の販売並びにサービス提供から所得を稼得し、且つ全く又は殆ど経済的価値を付加していない、送り状作成会社からの所得。

共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

当該外国子会社が、経済的現実を反映する正当な事業上の理由で設立されている場合、EU 加盟国又は欧州経済領域協定の当事国である第三国に居住若しくは位置する外国子会社は、ここでいう外国子会社には該当しない。そして、当該外国子会社の活動は、当活動が相応のスタッフ、設備、資産および土地・建物によって支えられる範囲まで経済的現実を反映するものとされる（第59条第2項）。

企業又は恒久的施設に生じる所得の3分の1以下が、上掲の(a)～(f)のカテゴリーに該当する場合、当該企業又は恒久的施設は、ここでいう外国子会社として扱われない。また、上掲の(a)～(f)のカテゴリーの金融企業又は恒久的施設に生じる所得の3分の1以下が、当該納税者又はその関連企業との取引から生じている場合、当該金融企業は、ここでいう外国子会社として扱われない（第59条第3項）。

### 3. ハイブリッド・ミスマッチ

ハイブリッド・ミスマッチ取引とは、二国間での取扱いが異なることを利用して、両国の課税を免れる取引をいう。特定のタイプの企業又は金融支払の法的資格における国ごとの相違からミスマッチが生じるとすれば、当ミスマッチは、通常、その課税ベース算定の共通ルールを適用する会社間では生じない。但し、共通法人課税ベースのルールと国内又は第三国の法人税制度との間での相互作用に、ミスマッチが残存する可能性がある。そこで、GKB 指令案は、ミスマッチにおける2つの法域の内の1つが、支払の控除を否認するか、又は対応する所得が共通法人課税ベースに算入されるのを保証する規則を定めている。以下、ハイブリッド・ミスマッチに関する GKB 指令案の規定を詳細に見てみよう。

(1)ハイブリッド・ミスマッチが同一の支払、費用又は損失の二重控除につながる場合

EU 加盟国間のハイブリッド・ミスマッチが同一の支払、費用又は損失の二重控除につながる範囲まで、そうした支払、費用が発生又は損失が生じる加盟国においてのみ、当該控除が与えられる。また、第三国に関するハイブリッド・ミスマッチが同一の支払、費用又は損失の二重控除につながる範囲まで、当該第三国がそうした支払、費用又は損失の控除を既に否認しているのでなければ、関係する加盟国は、そうした支払、費用又は損失の控除を否認する（第61条第1項）。

(2)ハイブリッド・ミスマッチが非算入による控除につながる場合

EU 加盟国間のハイブリッド・ミスマッチが非算入による控除につながる範囲まで、当支払人のいる加盟国はそうした支払の控除を否認する。また、第三国に関するハイブリッド・ミスマッチが、非算入による控除につながる範囲まで、(a)当支払の源泉が加盟国にある場合は、当該加盟国が当控除を否認するか、若しくは(b)当支払の源泉が第三国にある場合は、当第三国が既に当控除を否認しているか、又は当該支払が算入されることを要求しているのでなければ、関係する加盟国は、当納税者がそうした支払を課税ベースに算入することを要求する（第61条第2項）。

(3)恒久的施設に関わる EU 加盟国間のハイブリッド・ミスマッチが非算入による控除につながる場合

恒久的施設に関わる EU 加盟国間のハイブリッド・ミスマッチが非算入による控除につながる範囲まで、納税者が税務上居住する加盟国は、当恒久的施設に帰属されている所得を課税ベースに算入することを当納税者に要求する。また、第三国に位置する恒久的施設に関わる加盟国間のハイブリッド・



共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

ミスマッチが非算入による控除につながる範囲まで、関係する加盟国は、第三国に位置する当恒久的施設に帰属されている所得を課税ベースに算入することを当納税者に要求する（第61条第3項）。

#### (4) 第三国にある関連企業への納税者による支払が控除される場合

第三国にある関連企業への納税者による支払が、ハイブリッド・ミスマッチ故に EU 域外の2つの異なる法域で控除可能な支払、費用又は損失に対して直接又は間接的に控除される範囲まで、関連する第三国のうちの1国が、2つの異なる法域での支払、費用又は損失の控除を既に否認しているのでなければ、当該納税者の居住する加盟国は、第三国にある関連企業への納税者による支払の課税ベースからの控除を否認する（第61条第4項）。

#### (5) 第三国にある関連企業への納税者による控除可能な支払いの相応の算入が控除される場合

第三国にある関連企業への納税者による控除可能な支払いの相応の算入が、ハイブリッド・ミスマッチ故に当支払の受領者によって課税ベースに算入されない支払に対して直接又は間接的に控除される範囲まで、関連する第三国のうちの1国が、当該非算入による控除を既に否認しているのでなければ、当該納税者の居住する加盟国は、第三国にある関連企業への納税者による支払の課税ベースからの控除を否認する（第61条第5項）。

#### (6) ハイブリッド・ミスマッチが源泉徴収税の軽減につながる場合

ハイブリッド・ミスマッチが、関係する複数の当事者へ移転された金融商品から派生する支払に関する源泉徴収税の軽減につながる範囲まで、当該納税者の居住する加盟国は、そうした軽減を、そうした支払に関する正味の課税所得に比例して制限する（第61条第6項）。

なお、第61条の目的について、「支払人」とは、当支払の源泉がある、若しくは当該費用が発生した、あるいは当該損失が生じた、企業又は恒久的施設をいう（第61条第7項）。

## VII 結び

GKB 指令案には、国際会計基準 (IFRS) 由来のアプローチがある一方で、IFRS とは異なる点もある。例えば、「2011年指令案」第22条第1項の(e)や第23条の第2項にあった「公正価値」(fair value)という用語は、GKB 指令案の第20条第1項の(c)と第21条の第2項において「市場価値」(market value)という用語に置き換えられている。また、前述のように、棚卸資産および未完成工事の評価法として、後入先出法も選択可能とされている。

前述のように GKKB を導入した際の法人課税上の利点として、課税所得計算の統一化、国境を越えた損益通算、企業グループ内の租税中立的組織再編および GKKB 適用範囲内の移転価格問題の回避などが期待されている。GKKB の連結課税ベースの割り当て公式について、「2011年指令案」では、売上要素、労働要素および資産総額要素が3分の1ずつという同じウエイトで算入されていた（第86条第1項）。その後、2012年3月に報告書が欧州議会に提出され、そこでは、売上高の比率を10%、労働と資産総額の比率をそれぞれ45%にすることにより合理的な解決につながるとされた（伊藤2015, 137～139頁参照）。

本稿では取り上げていない GKKB 草案では、連結課税ベースの割り当て公式について、売上要素、労働要素および資産総額要素は、再び3分の1ずつという同じウエイトで算入されている（GKKB 指令案, EU 文書, 4, 第28条第1項）。GKKB の3つの規定されたステップ（共通の課税ベース、連結、割当）のうち、特に「割当」については近いうちに加盟国の合意が得られる可能性はほとんどなく、「連結」と「割当」のない、共通法人課税ベース

共通法人課税ベース（GKB）に関する EU 理事会指令案について（久保田秀樹）

（GKB）の導入にのみ可能性があるとされていた（Herzig 2011, S. M1）。

EU 経済・財務相理事会（ECOFIN: Economic and Financial Affairs Council of the European Union）は、2016年11月8日の会合で GKB 指令案と GKKB 指令案について初めて取り組んだ。ドイツを含む、傾向的に税率が高い、大規模な大陸加盟国が GKB および GKKB に賛同を示したのに対し、おそらく将来の租税政策上の弾力性の制限の危惧のために、比較的小規模な加盟国はどちらかという慎重だったとされる（Benz/Böhmer 2016, S. 2805）。したがって、提案の可決の場合の全員一致の原則に基づき、現時点では、EU 加盟国の税法が、提案されている意味で包括的に改正されるか否か、またそれがいずれの型によるかは全く未決とされる（Benz/Böhmer 2016, S. 2805）。

前述のように GKB 指令案と GKKB 指令案の各々は、採択については加盟国の全会一致の承認を得る必要がある。承認が得られれば、加盟国は2018年12月31日までに GKB 指令を遵守するための国内法令を採択かつ公表する必要がある。GKB 指令は、その場合、2019年1月1日から適用される。GKKB 指令は、2020年12月31日までの法制化を必要とし、2021年1月1日から適用されることになる。

#### EU 文書

1. Europäische Kommission 2011, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) [COM (2011) 121 final].
2. Europäische Kommission 2015, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action [COM (2015) 302 final].
3. RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.
4. Europäische Kommission 2016a, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

[doc. 13731/16 FISC 171-COM (2016) 683 final].

5. Europäische Kommission 2016b, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) [doc. 13730/16 FISC 170 IA 99-COM (2016) 685 final].
6. Europäische Kommission 2016c, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union [doc. 13732/16 FISC 172 IA 100-COM(2016) 686 final].
7. Europäische Kommission 2016d, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern [doc. 13733/16 FISC 173-COM(2016) 687 final].

#### 文献

- Benz, Sebastian/Böhmer, Julian 2016, “Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10/2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung”, *Der Betrieb (DB)* Nr. 48.
- Herzig, Norbert 2011, “Vorschlag einer GKKB-RL—ein ambitioniertes Zukunftsprojekt”, *DB* Nr. 15.
- OECD 2015, *Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.
- Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie 2013, “Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht”, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 41/2013 (Teil I).
- Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie 2014, “Kompromissvorschlag zur GK(K)B—Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter”, *DStR* 13/2014.

伊藤公哉2015『国際租税法における定式所得配賦法の研究』中央経済社。

EY 税理士法人編2017『詳解 新しい国際課税の枠組み (BEPS) の導入と各国の税制対応—企業への影響と留意点—』第一法規。

大野雅人2012「CCCTBに関する2011年3月欧州委員会提案の概要と展望—ALPの海に浮かぶフォーミュラの貝殻—」『筑波ロー・ジャーナル』11号。

——訳2012「資料：EU 欧州委員会『共通連結法人課税ベース (CCCTB) に関する理事会指令の提案』」『筑波ロー・ジャーナル』12号。

久保田秀樹2014『ドイツ商法現代化と税務会計』森山書店。

——2015「共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の改定について」『甲南経営研究』第56巻第2号。

松原有里2014, 「ドイツの結合企業税制改革—EU 統合の流れの中, シュレーダー・メルケル政権下の国内法改正の試みと挫折—」『税研』第174号。